

2020년 판례

■ 대법원 2017두36908, 2020. 11. 12. (국세징수권 소멸시효 완성)

[사실관계]

(1) 원고 甲의 C주식 인수 및 원천징수 불이행 경위

원고 甲은 2005. 4. 15. 말레이시아 라부안에 설립된 A(이하 '소외 회사'라 한다)로부터 주식회사 C 주식(이하 '이 사건 주식'이라 한다)을 양수하고 그 대금을 지급하면서, 「대한민국과 말레이시아 정부 간의 소득에 대한 조세의 이중과세회피와 탈세방지를 위한 협약」에 따라 이 사건 주식의 양도로 발생한 양도차익(이하 '이 사건 양도소득'이라 한다)에 대한 법인세를 원천징수하지 않았다.

(2) 1차 징수처분 및 가산세 부과처분과 선행 소송의 경과

① 피고(과세관청)는 2006. 12. 18. A 회사가 명목상 회사에 불과하고 이 사건 양도소득의 실질 귀속자는 영국령 케이만군도에 설립된 유한 파트너십인 B(이하 'B'라 한다)에 대한 투자자들이라는 전제 하에 甲에게 이 사건 양도소득에 대한 원천징수분 소득세(가산세 포함)를 납부고지하는 1차 징수처분 및 가산세 부과처분을 하였다.

② 甲은 이에 불복하여 1차 징수처분 및 가산세 부과처분의 취소를 구하는 소를 제기하였는데, 서울행정법원은 2009. 12. 30. 원고의 청구를 기각하는 판결을 선고하였고(서울행정법원 2008구합17110 판결), 甲이 이에 불복하여 항소하였으나 서울고등법원은 2010. 8. 25. 항소기각 판결을 선고하였다(서울고등법원 2010누3826 판결, 이하 '환송 전 원심판결'이라 한다). 그러나 대법원은 2013. 7. 11. 환송 전 원심이 B를 구 법인세법(2005. 12. 31. 법률 제7838호로 개정되기 전의 것, 이하 같다)상 외국법인으로 볼 수 있는지 심리하여 이 사건 양도소득에 대하여 원천징수분 법인세를 과세하여야 하는지를 판단하여야 한다는 취지로 환송 전 원심판결을 일부 파기환송하였다(대법원 2010두20966 판결).

③ 피고는 위 소송의 환송 후 원심에서 B가 구 법인세법상 외국법인이라는 전제 하에 처분사유를 원천징수분 소득세에서 원천징수분 법인세로 변경하였으나, 환송 후 원심은 이를 받아들이지 않은 채 2014. 1. 10. 1차 징수처분 및 가산세 부과처분을 취소하는 판결을 선고하였다(서울고등법원 2013누23272 판결, 이하 '환송 후 원심판결'이라 한다). 피고가 이에 불복하여 상고하였으나, 대법원은 2014. 9. 4. 세목은 부과처분에서는 물론 징수처분에서도 납세의무의 단위를 구분하는 본질적인 요소이므로, 당초의 징수처분에서와 다른 세목으로 처분사유를 변경하는 것은 처분의 동일성이 유지되지 않아 허용될 수 없다는 이유로 피고의 상고를 기각하는 판결을 선고하여(대법원 2014두3068 판결), 환송 후 원심판결이 확정되었다.

(3) 이 사건 징수처분 및 가산세 부과처분 경위

피고는 2015. 4. 17. 甲에게 이 사건 양도소득에 대한 원천징수분 법인세(가산세 포함)를 납부고지하는 이 사건 징수처분 및 가산세 부과처분을 하였다.

[쟁점]

징수처분에 특례제척기간에 관한 구 국세기본법(2018. 12. 31. 법률 제16097호로 개정되기 전의 것) 제26조의2 제2항 제1호의 규정이 적용되는지 여부(소극)

[판결의 요지]

(1) 납세고지에 의한 소멸시효 중단 관련 주장에 관하여

원심은 제1심판결 이유를 인용하여, 피고가 2006. 12. 18. 원고에게 이 사건 양도소득에 대

한 원천징수분 소득세를 납세고지함으로써 이 사건 양도소득에 대한 원천징수분 법인세 징수권(이하 '이 사건 징수권'이라 한다)의 소멸시효가 중단되었다는 피고의 주장에 대하여, 세목은 부과처분에서는 물론 징수처분에서도 납세의무의 단위를 구분하는 본질적인 요소이므로 근거 세목이 '소득세'인 1차 징수처분과 근거 세목이 '법인세'인 이 사건 징수처분은 처분의 동일성이 인정되지 않아 1차 징수처분은 이 사건 징수권의 소멸시효를 중단하는 사유인 '납세고지'에 해당한다고 보기 어렵다는 이유로 이를 배척하였다.

원심판결 이유를 관련 법리와 기록에 비추어 살펴보면, 위와 같은 원심의 판단에 상고이유와 같이 납세고지에 의한 소멸시효 중단에 관한 법리오해 또는 심리미진의 위법이 없다.

(2) 특례제척기간 관련 주장에 관하여

원천징수분 법인세의 납부의무는 과세관청의 부과권의 행사에 의하지 않고 법률의 규정에 의하여 자동확정되는 것이므로, 거기에 부과권의 제척기간이 적용될 여지가 없다(대법원 1996.

3. 12. 선고 95누4056 판결 취지 참조).

같은 취지에서 원심이 제1심판결 이유를 인용하여, 이 사건 징수처분에 특례제척기간에 관한 구 국세기본법(2018. 12. 31. 법률 제16097호로 개정되기 전의 것) 제26조의2 제2항 제1호의 규정이 적용되지 않는다고 판단한 것은 정당하고, 상고이유와 같이 특례제척기간에 관한 법리오해 등의 위법이 없다.

☞ 원고는 말레이시아 라부안 법인인 소외 회사로부터 이 사건 주식을 매수하고 그 대금을 지급하면서 「대한민국과 말레이시아 정부 간의 소득에 대한 조세의 이중과세회피와 탈세방지를 위한 협약」에 따라 이 사건 양도소득에 대한 법인세를 원천 징수하지 아니하였음. 피고는 소외 회사가 명목상 회사에 불과하고 이 사건 양도소득의 실질귀속자는 영국령 케이만군도에 설립된 유한파트너십에 대한 투자자들이라고 보고, 원고에게 이 사건 양도소득에 대한 원천징수분 소득세 징수처분을 하였음. 이에 원고는 위 징수처분의 취소를 구하는 소를 제기하였고 대법원은 유한파트너십이 법인세법상 법인으로서 원천징수분 소득세 징수처분이 아닌 원천징수분 법인세 징수처분을 해야 한다는 취지로 이와 다른 전제의 원심을 파기하였고 결국 위 징수처분의 취소를 구하는 판결이 확정되었음. 이에 피고는 다시 원고에게 원천징수분 법인세 징수처분인 이 사건 처분을 하였음. 원심은 원천징수분 법인세 징수처분의 근거가 되는 징수권이 이미 시효로 소멸하였다고 판단하였고, 대법원은 원심의 판단을 수긍하여 피고의 상고를 모두 기각함으로써 원심 판결을 확정하였음

■ 대법원 2017두35165, 2020. 12. 10.(부당행위계산의 부인)

[쟁점]

구 법인세법 제52조에 정한 부당행위계산 부인의 의미와 경제적 합리성에 대한 판단기준 / 구 법인세법 시행령 제88조 제1항이 적용되는 '당해 법인과 특수관계자 간의 거래'에 특수관계자 외의 자를 통하여 이루어진 거래가 포함되는지 여부(적극) 및 법인이 특수관계 없는 자와 거래를 함으로써 법인과 특수관계에 있는 자가 경제적으로 이익을 얻은 경우, 그 거래가 경제적 합리성을 결여한 비정상적인 행위라고 할 수 없다면 이를 부당행위계산 부인의 대상에 해당한다고 볼 수 있는지 여부(소극)

[판결의 요지]

(1) 구 법인세법(2010. 12. 30. 법률 제10423호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제52조에 규정한 부당행위계산 부인이란 법인이 특수관계에 있는 자와의 거래에서 정상적인 경제인의 합리적인 방법에 의하지 않고 구 법인세법 시행령(2011. 6. 3. 대통령령 제22951호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제88조 제1항 각 호에 열거된 여러 거래형태를 빙자하여 남용함으로써 조세부담을 부당하게 회피하거나 경감시켰다고 하는 경우에 과세권자가 이를 부인하고 법령에 정하는 방법에 의하여 객관적이고 타당하다고 보이는 소득이 있는 것으로 의제하는 제도이다. 이는 경제인의 입장에서 볼 때 부자연스럽고 불합리한 행위계산을 하여 경제적 합리성을 무시하였다고 인정되는 경우에 한하여 적용되는 것이다. 경제적 합리성 유무에 관한 판단은 거래행위의 여러 사정을 구체적으로 고려하여 과연 그 거래행위가 건전한 사회통념이나 상관행에 비추어 경제적 합리성이 없는 비정상적인 것인지에 따라 판단하여야 한다.

(2) 한편 구 법인세법 제52조, 구 법인세법 시행령 제88조 제2항 본문에 의하면, 구 법인세법 시행령 제88조 제1항은 당해 법인과 특수관계자 간의 거래에 적용되는데, 여기에는 특수관계자 외의 자를 통하여 이루어진 거래가 포함된다. 그러나 그 거래가 경제적 합리성을 결여한 비정상적인 행위라고 할 수 없다면, 설령 법인이 특수관계 없는 자와 거래를 함으로써 법인과 특수관계에 있는 자가 경제적으로 어떠한 이익을 얻었다고 하더라도 이를 구 법인세법 시행령 제88조 제1항 각호의 부당행위계산 부인의 대상에 해당한다고 할 수 없다(대법원 2014. 4. 10. 선고 2013두20127 판결, 대법원 2019. 5. 30. 선고 2016두54213 판결 참조).

☞ 원고가 대표이사인 甲의 주식매수의무를 대신 이행하여 금융기관인 乙로부터 이 사건 회사가 발행한 이 사건 주식을 1주당 23,518원에 매수(이하 '이 사건 거래'라고 한다)한 사안임

☞ 원심은, 원고와 특수관계에 있는 대표이사 甲이 이 사건 주식을 고가로 매수하여야 함에도 그러한 매수의무가 없는 원고가 甲 대신 이 사건 주식을 고가에 매수한 이 사건 거래는 경제적 합리성을 결여한 거래이고, 원고의 위와 같은 행위는 구 법인세법 시행령 제88조 제1항 제1호에 준하는 행위로서 같은 항 제9호 소정의 '이익분여'에 해당하여 부당행위계산 부인의 대상이 된다고 판단함

☞ 그러나 대법원은, ① 원고와 이 사건 회사의 관계, 이 사건 거래 전후로 이 사건 회사와 관련된 여러 사정을 고려하면, 원고가 이 사건 거래 당시 이 사건 회사의 미래가치를 평가하여 이 사건 주식의 1주당 시가가 23,518원보다 훨씬 높다고 판단한 것은 객관적으로 타당하다고 보이는 점, ② 甲은 다른 금융기관인 丙에 대해서도 동일한 조건으로 이 사건 회사 발행 주식을 매수할 의무를 부담하고 있었는데, 이 사건 주식과 마찬가지로 원고로 하여금 그 주식을 매수하게 할 수 있었을 것임에도 직접 주식매수의무를 이행한 사정에 비추어, 원고와 甲에게 이 사건 거래를 통해 甲으로 하여금 이 사건 주식을 고가에 매수할 의무를 면하게 하려는 의도가 있었다고 단정하기 어려운 점 등에 비추어 보면, 설령 원고가 이 사건 거래를 통해 이 사건 주식을 시가보다 높은 가격으로 매수하였다고 하더라도 그러한 거래가 경제적 합리성을 결여한 비정상적인 거래행위로서 부당행위계산 부인의 대상에 해당한다고 보기 어렵고, 이는 이 사건 거래로 인해 원고와 특수관계에 있는 甲이 이 사건 주식을 매수할 의무를 면함으로써 결과적으로 어떠한 경제적인 이익을 얻었다고 하더라도 마찬가지로는 이유로 원심판결을 파기 환송한 사례

2021년 판례

■ 대법원 2020두40914, 2021.1.14.(조세특례제한법 면세대상)

[쟁점]

공급 당시 공부상 용도가 업무시설인 오피스텔이 조세특례제한법 제106조 제1항 제4호에서 부가가치세 면제대상으로 정한 ‘국민주택’에 해당하는지 여부(소극) / 공급하는 건축물이 관련 법령에 따른 오피스텔의 요건을 적법하게 충족하여 공부상 업무시설로 등재된 경우, 조세특례제한법 제106조 제1항 제4호의 적용 대상이 될 수 없는 오피스텔에 해당하는지 판단하는 기준(=공급 당시 공부상 용도) 및 공급 당시 공부상 용도가 업무시설인 오피스텔에 해당하여 위 면세조항에 따른 부가가치세 면제대상에서 제외된 건축물이 나중에 실제로 주거 용도로 사용되고 있는 경우, 달리 보아야 하는지 여부(소극)

[판결의 요지]

조세특례제한법 제106조 제1항 제4호(이하 ‘면세조항’이라 한다), 조세특례제한법 시행령 제106조 제4항 제1호, 제51조의2 제3항, 구 주택법(2016. 1. 19. 법률 제13805호로 전부 개정되기 전의 것) 제2조 제3호, 제1호, 제1호의2, 구 주택법 시행령(2016. 8. 11. 대통령령 제27444호로 전부 개정되기 전의 것) 제2조의2 제4호, 건축법 시행령 제3조의5 [별표 1] 제14호 (나)목 등의 문언·내용과 체계, 위 면세조항이 국민주택 규모 이하의 주택 공급에 대하여 부가가치세를 면제하는 취지, 주택과 오피스텔에 대한 각종 법적 규율의 차이, 특히 조세특례제한법령의 다른 규정에서 위 면세조항과 달리 ‘오피스텔’ 또는 ‘주거에 사용하는 오피스텔’이 ‘주택’에 포함된다고 명시하고 있는 점과의 균형 등을 종합하면, 특별한 사정이 없는 한 공급 당시 공부상 용도가 업무시설인 오피스텔은 그 규모가 주택법에 따른 국민주택 규모 이하인지 여부와 관계없이 위 면세조항의 ‘국민주택’에 해당한다고 볼 수 없다.

공급하는 건축물이 관련 법령에 따른 오피스텔의 요건을 적법하게 충족하여 공부상 업무시설로 등재되었다면, 그것이 공급 당시 사실상 주거의 용도로 사용될 수 있는 구조와 기능을 갖추었다더라도 이를 건축법상 오피스텔의 용도인 업무시설로 사용할 수 있다. 위와 같은 경우 위 면세조항의 적용 대상이 될 수 없는 오피스텔에 해당하는지는 원칙적으로 공급 당시의 공부상 용도를 기준으로 판단하여야 한다. 나아가 해당 건축물이 공급 당시 공부상 용도가 업무시설인 오피스텔에 해당하여 위 면세조항에 따른 부가가치세 면제대상에서 제외된 이상 나중에 실제로 주거 용도로 사용되고 있더라도 이와 달리 볼 수 없다.

☞ 주택신축판매업을 영위하는 원고들이 주상복합건물을 신축하여 분양한 후 그중 오피스텔의 공급에 대한 부가가치세를 면세로 신고한 사안에서, 위 오피스텔은 공급 당시 관련 법령에 따른 오피스텔의 요건을 충족하고 공부상 용도 역시 업무시설이므로, 그 규모가 주택법에 따른 국민주택 규모 이하인지 여부나 사실상 주거의 용도로 사용될 수 있는 구조와 기능을 갖추었고 실제로 주거의 용도로 사용되었는지 여부 등과 관계없이 조세특례제한법 제106조 제1항 제4호의 ‘국민주택’에 해당하지 않아 그 공급은 부가가치세 면제대상이 아니라고 판단하여, 같은 취지의 원심 판단을 수긍함

■ 대법원2017두38959 전원합의체 판결, 2021.2.18.(장기 제척기간과 부당과소신고가산세)

[사실관계]

(1) 원고 甲은 밴(VAN, Value-Added Network) 서비스 제공사업을 영위하는 법인이다. 소외 1 乙은 2000. 8.경부터 2012. 9.경까지 甲 법인에 근무하면서 가맹점 영업, 대리점 관리 등 업무를 총괄하여 왔고, 소외 2 丙은 2001. 7.경부터 2010. 3.경까지 甲 법인에 근무하면서 가맹점 영업, 대리점 관리, 정산 업무 등을 담당하였다.

(2) 乙, 丙은 甲 법인의 대리점인 주식회사 A인포(이하 ‘A인포’라고 한다)의 대표이사 소외 3 丁과 공모하여 甲 법인의 가맹점인 B스톱 주식회사에 재계약 지원금 30,000,000원, 통합동글 싸인패드 지원금 227,500,000원, 밴 수수료 841,552,185원을, A인포에 가맹점 수수료 863,569,159원을 각 지급해야 한다고 거짓으로 내부품의서를 작성하고 허위 세금계산서를 수취하는 등으로 甲 법인을 기망하였고 이에 속은 甲 법인으로 하여금 A인포 명의 계좌로 위 각 돈을 송금하게 하여 이를 편취하였다. 계속해서 乙은 甲 법인의 대리점에서 가맹점 한국C공사에 반환해야 할 수수료임에도 불구하고 한국C공사 직원 소외 4와 공모하여 한국C공사가 원고 법인에 전산프로그램 개발비 지원을 요청하는 허위 내용의 공문을 작성하게 하고 허위 세금계산서를 수취하여 甲 법인으로 하여금 70,000,000원을 대신 지급하게 함으로써 업무상 임무에 위배하여 甲 법인에 재산상 손해를 가하였다. 위와 같은 甲 법인에 대한 사기 등의 범행으로 소외 1 乙은 징역 3년, 소외 2 丙은 징역 1년 6월의 유죄판결을 선고받아 확정되었다.

(3) 乙, 丙의 위와 같은 합계 약 20여억 원(이하 ‘이 사건 지급금액’이라고 한다) 상당의 사기 등 범행으로 甲 법인의 각 사업연도 소득이 누락된 채 법인세 신고·납부가 이루어졌다. 이에 피고는 2013. 11. 1. 이 사건 지급금액에 관하여 각 해당 사업연도 과세표준에서 손금불산입하여 법인세의 과세표준과 세액을 경정하면서 소외 1, 2의 위와 같은 허위 세금계산서 수취, 거래 조작 등의 부정한 행위를 甲 법인의 부정한 행위로 보아 10년의 장기 부과제척기간(2005 사업연도내지 2007 사업연도)을 적용한 법인세 본세에다가 일반과소신고가산세액을 초과하는 부당과소신고가산세 및 납부지연가산세를 더하여 甲에게 2005 사업연도부터 2010 사업연도까지의 법인세(가산세 포함)를 증액경정·고지하였다.

[쟁점]

[1] 구 국세기본법 제26조의2 제1항 제1호의 장기 부과제척기간에서 말하는 ‘부정한 행위’, 제47조의3 제2항 제1호의 부당과소신고가산세에서 말하는 ‘부당한 방법’에 납세자 본인의 부정한 행위 외에 그 대리인이나 사용인, 그 밖의 종업원의 부정한 행위도 포함되는지 여부(원칙적 적극) / 납세자 본인이 사용인 등의 부정한 행위를 방지하기 위하여 상당한 주의 또는 관리·감독을 게을리하지 않은 경우, 납세자 본인에게 해당 국세에 관하여 부과제척기간을 연장하고, 중과세율이 적용되는 부당과소신고가산세를 부과할 수 있는지 여부(소극)

[2] 법인의 대표자나 사실상 대표자가 아닌 사용인 등의 부정한 행위가 납세자 본인의 이익이나 의사에 반하여 자기 또는 제3자의 이익을 도모할 목적으로 납세자를 피해자로 하는 사기, 배임 등 범행의 일환으로 행하여지고, 거래 상대방이 이에 가담하는 등으로 인하여 납세자가 이들의 부정한 행위를 쉽게 인식하거나 예상할 수 없었던 경우, 사용인 등의 배임적 부정한 행위로 인한 과소신고에 대하여 납세자에게 부정한 행위를 이유로 구 국세기본법 제47조의3 제2항 제1호의 중과세율을 적용한 부당과소신고가산세의 제재를 가할 수 있는지 여부(소극) 및 사용인 등의 배임적 부정한행위가 같은 법 제26조의2 제1항 제1호의 장기 부과제척기간에서 말하는 부정한 행위에 포함되는지 여부(적극)

[판결의 요지]

[1] 구 국세기본법(2011. 12. 31. 법률 제11124호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제26조의2 제1항 제1호의 장기 부과제척기간에서 말하는 '부정한 행위', 제47조의3 제2항 제1호의 부당과소신고가산세에서 말하는 '부당한 방법'(이하 통틀어 '부정한 행위' 혹은 '부정행위'라 한다)에는 납세자 본인의 부정한 행위뿐만 아니라, 특별한 사정이 없는 한 납세자가 스스로 관련 업무의 처리를 맡김으로써 그 행위영역 확장의 이익을 얻게 되는 납세자의 대리인이나 사용인, 그 밖의 종업원(이하 '사용인 등'이라 한다)의 부정한 행위도 포함된다. 위와 같은 법리의 적용 범위와 관련하여 납세자 본인이 사용인 등의 부정한 행위를 방지하기 위하여 상당한 주의 또는 관리·감독을 게을리하지 아니하였다면, 납세자 본인은 이러한 사용인 등의 부정한 행위에 대하여 아무런 잘못이 없다고 볼 수 있다. 그러므로 이러한 경우에게까지 이들의 부정한 행위를 장기 부과제척기간, 부당과소신고가산세에서 말하는 '부정한 행위'에 포함시켜 납세자 본인에게 해당 국세에 관하여 부과제척기간을 연장하고, 중과세율이 적용되는 부당과소신고가산세를 부과하는 것은 허용되지 아니한다.

[2] [다수의견] 법인의 대표자나 해당 법인을 실질적으로 경영하면서 사실상 대표하고 있는 자가 아닌 납세자의 대리인이나 사용인, 그 밖의 종업원(이하 '사용인 등'이라 한다)의 부정한 행위가 납세자 본인의 이익이나 의사에 반하여 자기 또는 제3자의 이익을 도모할 목적으로 납세자를 피해자로 하는 사기, 배임 등 범행의 일환으로 행하여지고, 거래 상대방이 이에 가담하는 등으로 인하여 납세자가 이들의 부정한 행위를 쉽게 인식하거나 예상할 수 없었던 특별한 사정이 있는 경우라면, 사용인 등의 부정한 행위로 납세자의 과세표준이 결과적으로 과소신고되었을지라도 이들의 배임적 부정행위로 인한 과소신고를 구 국세기본법(2011. 12. 31. 법률 제11124호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제47조의3 제2항 제1호의 '납세자가 부당한 방법으로 과소신고한 경우'에 포함된다고 볼 수는 없으므로, 이때에는 납세자에게 부정한 행위를 이유로 중과세율을 적용한 부당과소신고가산세의 제재를 가할 수 없다.

그러나 부정한 행위를 이유로 과세관청의 부과권을 연장해 주는 장기 부과제척기간의 경우에는, 사용인 등의 부정한 행위가 납세자 본인을 피해자로 하는 사기, 배임 등 범행의 수단으로 행하여졌더라도 사용인 등의 부정한 행위로서 포탈된 국세에 관하여 과세관청의 부과권 행사가 어렵게 된 것은 분명하므로, 특별한 사정이 없는 한 이러한 사용인 등의 배임적 부정행위는 구 국세기본법 제26조의2 제1항 제1호의 장기 부과제척기간에서 말하는 부정한 행위에 포함된다. 따라서 납세자 본인에 대한 해당 국세에 관하여는 부과제척기간이 10년으로 연장된다. 이와 같이 납세자에게 선임, 관리·감독상의 과실은 있었으나 납세자가 이를 쉽게 인식하거나 예상할 수 없었던 사용인 등 제3자가 행한 배임적 부정행위를 놓고, 부당과소신고가산세의 중과를 부정하는 한편, 장기 부과제척기간을 적용하는 해석은, 구 국세기본법 규정의 문언에 어긋나지 않으면서도 각 제도의 취지와 구체적 타당성을 고려한 합헌적 법률해석의 결과라고 보아야 한다.

[대법관 이기택, 대법관 김재형, 대법관 박정화, 대법관 안철상, 대법관 노정희의 별개 및 반대의견] 다수의견은, 사용인 등이 납세자 본인의 이익이나 의사에 반하여 자기 또는 제3자의 이익을 도모할 목적으로 납세자를 피해자로 하는 사기, 배임 등 범행을 저지르는 과정에서 납세자의 소득을 은닉하는 등 적극적으로 납세자 본인이 쉽게 인식하거나 예상할 수 없었던 부정한 행위를 한 경우, '납세자가 부당한 방법으로 과소신고를 하였다.'고 볼 수 없어 부당과소신고가산세를 부과할 수는 없다고 보면서도, '납세자가 부정한 행위로서 국세를 포탈하였다.'고 보아 장기 부과제척기간은 적용된다고 한다. 그러나 장기 부과제척기간과 부당과소신고가

산세 모두 국세기본법에서 함께 규율하고 있는 제도로써 '납세자의 부정한 행위'라는 요건이 동일하게 규정되어 있으므로, 사용인 등의 위와 같은 배임적 부정행위를 이유로 납세자에게 부당과소신고가산세를 부과할 수 없다면 장기 부과제척기간도 적용할 수 없다고 해석하는 것이 옳다.

■ **대법원 2020두53699, 2021.4.8.**[물상보증인이 채무자 파산으로 구상권 행사 불가시 양도소득세 처분이 위법한 지 여부]

[사실관계]

- (1) 거주자 甲(원고)은 2010. 10. 29. 乙과 이 사건 토지 등을 10억 원에 매도하는 매매계약을 체결하였다.
- (2) 甲은 乙로부터 매매대금을 전부 지급받지 못했는데도 乙의 요청으로 2011. 8. 12. A원에 농업협동조합에 이 사건 토지에 관하여 채권최고액 20억 8,000만 원, 채무자를 乙이 운영하던 주식회사 B테크놀러지로 하는 근저당권을 설정해 주었다.
- (3) 이 사건 토지는 위 근저당권을 실행하기 위한 경매절차에서 매각되었고, 매수인 주식회사 C비스타는 2016. 10. 12. 경매법원에 매각대금 20억 8,555만 원을 납부하였다.
- (4) 피고(과세관청)는 원고 甲이 2016. 10. 12. 주식회사 C비스타에 이 사건 토지를 20억 8,555만 원에 양도하였다고 보고, 2017. 10. 31. 원고 甲에 대하여 2016년 귀속 양도소득세 804,929,460원을 부과하는 이 사건 처분을 하였다.
- (5) 한편 주식회사 B테크놀러지에 대하여 2020. 6. 30. 파산이 선고되었다.

[쟁점]

근저당권 실행을 위한 경매가 소득세법 제88조 제1호 제1문에서 말하는 '양도'에 해당하는지 여부(적극) 및 물상보증인이 담보권 실행을 위한 경매로 담보목적물의 소유권을 상실하였으나 채무자의 무자력으로 물상보증인이 채무자에게 구상권을 사실상 행사할 수 없는 사정이 양도소득 성립 여부에 영향을 미치는지 여부(소극) / 물상보증인이 담보로 제공한 부동산이 경매절차에서 매각된 다음 채무자의 파산 등으로 물상보증인의 구상권 행사가 불가능하게 된 경우, 이를 국세기본법 제45조의2 제2항, 같은 법 시행령 제25조의2가 정한 후발적 경정청구사유로 볼 수 있는지 여부(소극)

[판결의 요지]

[1] 소득세법 제88조 제1호 제1문은 양도세의 과세요건으로서 '양도'를 '자산에 대한 등기 또는 등록과 관계없이 매도, 교환, 법인에 대한 현물출자 등을 통하여 그 자산을 유상으로 사실상 이전하는 것'이라고 정의하고 있다. 근저당권 실행을 위한 경매는 담보권의 내용을 실현하는 환가행위로서 매수인은 목적부동산의 소유권을 승계취득하는 것이므로 위 규정에서 말하는 '양도'에 해당한다. 경매의 기초가 된 근저당권이 제3자의 채무에 대한 물상보증을 한 것이더라도 양도인은 물상보증인이고 매각대금은 경매목적 부동산의 소유자인 물상보증인의 양도소득으로 귀속된다. 또한 물상보증인의 채무자에 대한 구상권은 매각대금이 채무자가 부담하고 있는 피담보채무의 변제에 충당됨으로써 대위변제의 효과로서 발생하는 것이지 경매의 대가라는 성질을 가지는 것은 아니다. 따라서 채무자의 무자력으로 물상보증인이 채무자에게 구상권

을 사실상 행사할 수 없더라도 그러한 사정은 양도소득의 성립 여부에 아무런 영향이 없다.

[2] 국세기본법 제45조의2 제2항에서 정한 후발적 경정청구는 납세의무 성립 후 일정한 후발적 사유의 발생으로 과세표준과 세액을 산정하는 근거가 된 사항에 변동이 생긴 경우에 할 수 있다. 물상보증인이 담보로 제공한 부동산이 경매절차에서 매각된 다음 채무자의 파산 등으로 물상보증인의 구상권 행사가 불가능하게 되었다더라도, 이는 목적부동산의 매각에 따른 물상보증인의 양도소득이 성립하는지 여부에는 아무런 영향을 미치지 않는다. 따라서 위와 같은 사정이 발생하더라도 양도소득세 과세표준과 세액을 산정하는 근거가 된 사항에 변동을 가져오지 않으므로, 국세기본법 제45조의2 제2항, 같은 법 시행령 제25조의2가 정한 후발적 경정청구사유에 해당한다고 볼 수 없다.

☞ 대법원은, 물상보증인이 담보로 제공한 부동산이 경매절차에서 매각된 다음 채무자의 파산 등으로 물상보증인의 구상권 행사가 불가능하게 되었다더라도, 이는 목적부동산의 매각에 따른 물상보증인의 양도소득이 성립하는지 여부에는 아무런 영향을 미치지 않고, 따라서 위와 같은 사정이 발생하더라도 양도소득세 과세표준과 세액을 산정하는 근거가 된 사항에 변동을 가져오지 않으므로, 후발적 경정청구사유에 해당하지 않는다고 보고 원심판결을 파기하였음.

■ 대법원 2020두52689, 2021.4.29

[사실관계]

- (1) 원고는 2012. 4. 30. 당시 사내이사인 소외인으로부터 원고의 주식 24,000주(이하 '이 사건 주식'이라 한다)를 주당 29,229원에 매수하였다.
- (2) 서울지방법국세청장은 이 사건 주식의 시가가 주당 11,691원이라는 전제에서 원고가 소외인으로부터 이 사건 주식을 고가에 매수하였다고 보고, 2016. 5. 12. 원고에게 이 사건 주식의 매수가격과 시가의 차액 420,912,000원을 소외인에 대한 상여로 소득처분하는 소득금액변동통지를 하였다(이하 '이 사건 소득금액변동통지'라 한다).
- (3) 원고가 이 사건 소득금액변동통지에 따른 원천징수와 원천징수세액을 납부 하지 아니하자, 피고 서초세무서장은 2017. 9. 28. 원고에게, 2012 사업연도 법인세로 근로소득 지급명세서 미제출가산세와 2013년 귀속 원천징수분 근로소득세의 과세예고통지를 하였다.
- (4) 원고는 위 과세예고통지를 받고 과세전적부심사청구를 하였는데, 서초세무서장은 2017. 12. 14. 불채택 결정을 하였고, 2018. 1. 초순 원고에게 2013년 귀속 원천징수분 근로소득세 143,345,280원(가산세 포함)과 2012 사업연도 법인세 근로소득 지급명세서 미제출 가산세 8,418,240원의 납부를 고지하였다.
- (5) 원고는 2018. 1. 29. 서초세무서장에게 위 세금 합계 151,763,520원을 납부하였다.

[쟁점]

소득금액변동통지에 따른 원천징수 예상세액이 100만 원 이상인 경우 소득금액변동통지 전 과세예고 통지를 필수적으로 거쳐야 하는지 여부(소극) / 과세예고통지 없이 한 소득금액변동통지가 무효인지 여부

[판결의 요지]

- (1) 구 국세기본법(2018. 12. 31. 법률 제16097호로 개정되기 전의 것) 제81조의15 제1항 제

2호는 대통령령으로 정하는 과세예고통지를 받은 자는 통지를 받은 날부터 30일 이내에 그 통지 내용에 대하여 과세전적부심사를 청구할 수 있도록 하고 있다. 그 위임에 따라 구 국세기본법 시행령(2017. 2. 7. 대통령령 제27833호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제63조의14 제2항은 제3호에서 “대통령령으로 정하는 과세예고통지”의 하나로 “납세고지하려는 세액이 100만 원 이상인 과세예고통지”를 들고 있다. 한편 구 국세징수법(2019. 12. 31. 법률 제16842호로 개정되기 전의 것) 제9조 제1항은 “세무서장은 국세를 징수하려면 납세자에게 그 국세의 과세기간, 세목, 세액 및 그 산출 근거, 납부기한과 납부장소를 적은 납세고지서를 발급하여야 한다.”라고 정하고 있다.

원천징수의무자인 법인에 대한 소득금액변동통지는 원천징수의무자인 법인의 납세의무에 직접 영향을 미치는 조세행정처분이다. 원천징수의무자인 법인은 소득금액변동통지서를 받은 날에 그 통지서에 기재된 소득의 귀속자에게 해당 소득금액을 지급한 것으로 의제되어 그때 원천징수하는 소득세 또는 법인세의 납세의무가 성립함과 동시에 확정된다. 원천징수의무자인 법인으로서 소득금액변동통지서에 기재된 소득처분의 내용에 따라 원천징수세액을 그 다음 달 10일까지 관할 세무서장 등에게 납부하여야 한다(대법원 2006. 4. 20. 선고 2002두1878 전원합의체 판결, 대법원 2013. 9. 26. 선고 2011두12917 판결 참조).

원천징수의무자인 법인에 대한 소득금액변동통지는 원천징수하는 소득세 또는 법인세의 납세의무를 확정하는 효력이 있다는 점에서 부과지의 효력을 갖는 납세고지와 유사한 부분이 있다. 그러나 소득금액변동통지는 소득처분의 내용 중 법인의 원천징수의무 이행과 관련된 사항을 기재하여 원천징수의무자에게 통지하는 것으로서(대법원 2012. 3. 29. 선고 2011두15800 판결 참조), 과세관청이 세금을 징수하기 위하여 세액 등 세금의 납부와 관련된 사항을 법정

의 서류(납세고지서)로 납세자에게 알리는 납세고지에 해당한다고 볼 수 없다. 그리고 구 국세기본법 시행령 제63조의14 제2항 제3호가 정한 ‘납세고지’에 ‘납세고지와 유사한 성격을 갖는 것’도 포함된다고 해석하는 것은 조세법규에 대한 엄격해석원칙에 비추어 허용될 수 없다.

(2) 원고는 이 사건 소득금액변동통지가 ‘납세고지하려는 세액이 100만 원 이상’인 경우로서 과세예고통지의 대상에 해당하므로 과세예고통지 없이 이루어진 이 사건 소득금액변동통지는 원고의 과세전적부심사 청구에 관한 절차적 권리를 침해한 것으로서 무효라고 주장하였다. 원심은 소득금액변동통지가 ‘구 국세기본법 시행령 제63조의14 제2항 제3호가 정한 납세고지’에 해당하지 않아 과세예고통지의 대상이 아니라는 이유로 이를 배척하였다. 원심판결은 위에서 본 법리에 기초한 것으로서 정당하고, 상고이유 주장과 같이 소득금액변동통지 전 과세예고통지에 관한 법리를 오해한 잘못이 없다.

☞ 대법원은, 소득금액변동통지는 납세고지에 해당하지 아니하므로, 소득금액변동통지에 따른 원천징수 예상세액이 100만 원 이상인 경우라도 구 국세기본법 시행령 제63조의14 제2항 제3호에 따라 소득금액변동통지 전 과세예고통지를 필수적 절차로 볼 수 없다고 전제한 다음, 이 사건 소득금액변동통지 전 과세예고 통지가 없었더라도 소득금액변동통지 및 그에 따른 과세처분이 모두 유효하다고 판단한 원심을 정당한 것으로 수긍하였음

■ 대법원 2020두49324, 2021.5.7.

[사실관계]

(1) 원고는 화장품 제조업 등을 하는 법인인데, 김△호가 2011. 8. 22.부터 2016. 11. 15.까지 대표이사 또는 사내이사로 재직하였다.

(2) 원고는 2016. 4. 19. 김△호의 배우자인 정○진과 그 자녀들인 김○영, 김○빈(이하 '정○진 등'이라 한다)으로부터 비상장법인인 주식회사 △△△화장품(이하 '△△△화장품'이라 한다)의 주식 전부를 양수하였다.

(3) 피고는 원고가 △△△화장품의 주식 전부를 취득함으로써 구 지방세기본법 제47조 제2호에서 정한 과점주주가 되었음을 전제로, 구 지방세법 제7조 제5항에 따라 △△△화장품의 부동산 등을 취득한 것으로 보고, 2017. 11. 21. 원고에게 취득세 등 합계 232,984,000원(가산세 포함)을 부과하였다(이하 '이 사건 처분'이라 한다).

[쟁점]

기존의 과점주주와 특수관계에 있는 자가 기존의 과점주주로부터 주식을 이전받았으나 기존의 과점주주와 새로운 과점주주가 소유한 총주식의 비율에 변동이 없는 경우 간주취득세의 과세 대상이 되는지 여부

[판결의 요지]

(1) (가) 구 지방세법(2016. 12. 27. 법률 제14474호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제7조 제5항 전문은 법인의 주식 또는 지분을 취득함으로써 구 지방세기본법 제47조 제2호에 따른 과점주주가 되었을 때에는 그 과점주주가 해당 법인의 부동산 등을 취득한 것으로 본다고 정하고 있다. 구 지방세기본법 제47조 제2호, 구 지방세기본법 시행령(2017. 3. 27. 대통령령 제27958호로 전부 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제24조 제2항에 따르면 주식회사의 경우 과점주주란 '주주 1명과 구 지방세기본법 시행령 제2조의2의 어느 하나에 해당하는 관계에 있는 자의 소유주식의 합계가 해당 법인의 발행주식 총수의 100분의 50을 초과하면서 그에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자들'을 말한다.

한편 구 지방세기본법 제2조 제1항 제34호는 본인과 '혈족·인척 등 대통령령으로 정하는 친족 관계'[(가)목], '임원·사용인 등 대통령령으로 정하는 경제적 연관관계'[(나)목] 또는 '주주·출자자 등 대통령령으로 정하는 경영지배관계'[(다)목]에 있는 자를 '특수관계인'으로 보면서, "이 법 및 지방세관계법을 적용할 때 본인도 그 특수관계인의 특수관계인으로 본다."라고 정하고 있고, 구 지방세기본법 시행령 제2조의2 제2항 제1호, 제3호는 본인의 '임원' 및 '임원과 생계를 함께하는 친족'을 특수관계인의 하나로 정하고 있다. 구 지방세기본법은 지방세법을 포함한 지방세관계법에 우선하여 적용하는 것이 원칙이다(구 지방세기본법 제3조, 제2조 제1항 제4호).

(나) 구 지방세법 제7조 제5항의 간주취득세 납세의무를 부담하는 과점주주에 해당하는지는 과점주주 중 특정 주주 1명의 주식의 증가를 기준으로 판단하는 것이 아니라 과점주주 집단이 소유한 총 주식 비율의 증가를 기준으로 판단하여야 한다. 따라서 과점주주 집단 내부에서 주식이 이전되거나 기존의 과점주주와 친족 기타 특수관계에 있으나 해당 법인의 주주가 아니었던 자가 기존의 과점주주로부터 그 주식의 일부 또는 전부를 이전받아 새로 과점주주가 되었다더라도 기존의 과점주주와 새로운 과점주주가 소유한 총 주식의 비율에 변동이 없다면 간주취

특세의 과세대상이 될 수 없다(대법원 2007. 8. 23. 선고 2007두10297 판결, 대법원 2013. 7. 25. 선고 2012두12495 판결 참조).

(2) 이러한 사실관계를 위에서 본 규정과 법리에 비추어 보면 다음과 같은 결론이 도출된다. 정○진 등은 원고의 임원인 김△호의 배우자와 자녀들이므로 김△호와 생계를 함께한다면 '원고의 임원과 생계를 함께하는 친족'으로서 구 지방세기본법 제2조 제1항 제34호 (나)목, 구 지방세기본법 시행령 제2조의2 제2항 제3호에 따라 원고의 특수관계인에 해당할 수 있다. 정○진 등이 원고의 특수관계인에 해당하면 원고도 정○진 등의 특수관계인으로 보아야 한다. 원고가 정○진 등으로부터 △△△화장품의 주식 전부를 양수하여 새로 과점주주가 되었다고, 특수관계에 있는 원고와 정○진 등이 소유한 총 주식의 비율에 변동이 없으므로, 간주취득세의 과세대상이 되지 않을 수 있다.

원심으로서 정○진 등이 원고의 임원인 김△호와 생계를 함께하는 친족으로서 원고의 특수관계인에 해당하는지 등에 관하여 심리한 다음 이 사건 처분의 적법 여부를 판단하였어야 한다. 그런데도 원심은 이에 관하여 심리하지 않은 채 김△호가 △△△화장품의 주식을 보유하고 있지 않다는 등의 이유로 김△호를 기준으로 원고와 정○진 등이 특수관계에 있는지 여부를 판단할 수는 없다고 보아 이 사건 처분이 적법하다고 판단하였다. 원심판결에는 구 지방세기본법령에서 정한 특수관계인의 범위에 관한 법리를 오해하고 필요한 심리를 다하지 않아 판결에 영향을 미친 잘못이 있다. 이를 지적하는 상고이유 주장은 정당하다.

☞ 甲 주식회사가 그 회사 임원 乙의 배우자 丙과 자녀들로부터 丁 주식회사의 주식 전부를 취득함으로써 구 지방세기본법 제47조 제2호에서 정한 과점주주가 되었음을 전제로 구 지방세법 제7조 제5항에 따라 丁 회사의 부동산을 취득한 것으로 보고 관할 구청장이 甲 회사에 취득세 등을 부과한 사안에서, 丙 등이 甲 회사의 임원인 乙과 생계를 함께한다면 甲 회사의 특수관계인에 해당할 수 있고, 甲 회사도 丙 등의 특수관계인으로 보아야 한다는 이유로, 甲 회사가 丙 등으로부터 丁 회사의 주식 전부를 양수하여 새로 과점주주가 되었다고 특수관계에 있는 甲 회사와 丙 등이 소유한 총주식의 비율에 변동이 없으므로 간주취득세의 과세대상이 되지 않을 수 있다.

■ **대법원2020두55954, 2021.6.10.**[주식매수선택권 행사이익에 대한 종합소득세 경정을 구하는 사건]

[사실관계]

(1) 주식회사 내츨엔도텍(이하 '이 사건 회사'라 한다)의 임직원들인 원고들은 2012년 또는 2013년에 이 사건 회사로부터 미리 정한 가액으로 신주를 인수할 수 있는 주식매수선택권(이하 '이 사건 주식매수선택권'이라 한다)을 부여받았다.

(2) 원고들은 2015. 4. 24. 이 사건 주식매수선택권을 행사하여 인수가액을 납입하고 이 사건 회사가 발행한 신주(이하 '이 사건 주식'이라 한다)를 인수하였다. 원고들은 그 후 이 사건 주식매수선택권 행사 당시 이 사건 회사 주식의 시가와 주식매수선택권 행사가액의 차액을 1주당 행사이익으로 계산한 주식매수선택권 행사이익에 대하여 2015년 귀속 종합소득세(근로소득세 원천징수분)를 신고·납부하였다.

(3) 원고들은 2018. 8. 20. '이 사건 주식매수선택권은 신주인수권에 해당하므로 그 행사로 인한 총수입금액을 계산할 때 이 사건 주식의 가액은 구 소득세법 시행령(2019. 2. 12. 대통령

령 제29523호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제51조 제6항에 따라 행사가액을 납입한 날의 다음 날 이후 1월 내 최저가액으로 보아야 한다'는 이유로 피고들에게 종합소득세의 감액을 구하는 경정청구를 하였는데, 피고들은 각각 원고들의 경정청구를 거부하였다(이하 '이 사건 각 처분'이라 한다).

[판결의 요지]

(1) 관련 규정과 법리

1) 구 소득세법(2016. 12. 20. 법률 제14389호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제20조는 제1항에서 근로소득에 관하여 규정하면서, 제3항에서 근로소득의 범위에 관하여 필요한 사항은 대통령령으로 정한다고 규정하고 있다. 그 위임에 따른 구 소득세법 시행령 제38조 제1항 제17호는 '법인의 임원 또는 종업원이 해당 법인으로부터 부여받은 주식매수선택권을 해당 법인에서 근무하는 기간 중 행사함으로써 얻은 이익'이 근로소득에 포함되는 것으로 규정하면서, 그 이익은 '주식매수선택권의 행사 당시의 시가와 실제 매수가액과의 차액'을 말하는 것으로 규정하고 있다.

한편 구 소득세법 제24조는 제2항에서 거주자의 각 소득에 대한 총수입금액을 계산하는 경우 금전 외의 것을 수입할 때에는 그 수입금액을 그 거래 당시의 가액에 의하여 계산한다고 규정하면서, 제3항에서 총수입금액을 계산할 때 수입하였거나 수입할 금액의 범위와 계산에 관하여 필요한 사항은 대통령령으로 정한다고 규정하고 있다.

그 위임에 따른 구 소득세법 시행령 제51조 제5항 제4호는 '주식의 발행법인으로부터 신주인수권을 받은 때(주주로서 받은 경우를 제외한다)에는 신주인수권에 의하여 납입한 날의 신주가액에서 당해 신주의 발행가액을 공제한 금액'을 수입금액으로 계산하도록 규정하고, 제6항은 제5항 제4호의 규정에 의한 신주가액이 그 납입한 날의 다음 날 이후 1월 내에 하락한 때에는 그 최저가액을 신주가액으로 한다고 규정하고 있다.

2) 이러한 관련 규정의 문언과 체계 등에 비추어 보면, 구 소득세법 시행령 제51조 제5항 제4호, 제6항은 '주식의 발행법인으로부터 신주인수권을 받아 그에 기초하여 신주를 취득하는 경우'에 적용되는 규정임이 분명하다. 여기에 신주인수권과 주식매수선택권은 그 개념, 권리의 내용 및 행사 방법 등에서 명백히 구별되는 점, 주식매수선택권의 행사로 취득하는 것은 신주인수권이 아니라 신주인 점, 위 각 규정은 상법 및 세법 등에 주식매수선택권 관련 규정들이 신설되기 이전부터 존재하여 왔던 것으로 그 신설에 따라 의미를 달리 해석해야 한다고 볼 만한 근거도 없는 점 등을 더하여 보면, 법인의 임원 또는 종업원이 해당 법인으로부터 부여받은 주식매수선택권을 행사하여 신주를 인수하는 경우에는 위 각 규정이 적용되지 않는다고 보아야 한다.

(2) 판단

앞서 본 사실관계를 이러한 규정과 법리에 비추어 살펴보면, 원고들이 이 사건 회사로부터 부여받은 주식매수선택권을 행사하여 이 사건 주식을 인수하였으므로 그 행사이익은 구 소득세법 시행령 제38조 제1항 제17호에 따라 그 행사일인 2015. 4. 24. 당시의 이 사건 회사 주식의 시가와 주식매수선택권 행사가액의 차액을 기초로 계산하여야 한다. 그런데도 원심은 이 사건 주식매수선택권은 그 행사의 결과 신주를 취득하게 된다는 점에서 신주인수권과 다르 없다는 등 그 판시와 같은 이유로 원고들에 대하여도 구 소득세법 시행령 제51조 제5항 제4호, 제6항이 적용될 수 있다고 보고, 그 행사이익은 행사가액을 납입한 날의 다음 날 이후 1월 내

최저가액에서 행사가액을 차감하여 산정하여야 하므로 이와 다른 전제의 이 사건 각 처분은 위법하다고 판단하였다. 이러한 원심의 판단에는 주식매수선택권의 행사이익에 대한 과세 규정 등에 관한 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 잘못이 있다.

☞ 원고들은 주식매수선택권을 행사하여 신주를 인수하였고 그 행사이익에 대하여 구 소득세법 시행령 제38조 제1항 제17호에 따라 종합소득세를 계산하여 납부하였음. 이후 원고들은 주식매수선택권은 신주인수권에 해당한다는 이유로 신주의 인수 이후 1월 내에 신주가액이 하락한 경우 그 최저가액을 신주가액으로 하도록 한 구 소득세법 시행령 제51조 제6항을 적용하여 종합소득세를 경정하여 줄 것을 구하였음. 대법원은 구 소득세법 시행령 제51조 제6항은 주식의 발행법인으로부터 신주인수권을 받아 그에 기초하여 신주를 취득하는 경우에 적용되고 주식매수선택권을 행사하여 신주를 인수하는 경우에는 적용되지 않는다는 이유로 이와 다른 전제에서 판단한 원심판결을 파기환송하였음.

■ **대법원2017두69977, 2021.7.8.**[거주자인 사업자가 특수관계인에게 부당하게 낮은 대가를 받고 부동산을 임대한 경우 소득세법상 부당행위계산 부인의 기준이 되고 부가가치세법상 과세표준이 되는 부동산임대용역의 시가 및 명의신탁 증여의제에서 부당무신고가산세가 문제된 사건]

[사실관계]

(1) 원고 1은 서울 서초구 (주소 생략)에 있는 5층 건물(이하 '이 사건 건물'이라 한다)의 소유자로 이 사건 건물을 층별로 나누어 보증금 합계 59억 2,000만 원, 임대료 합계 월 7,719만 원에 임대하던 중, 2008. 8. 28. (주)OO개발(이하 'OO개발'이라 한다)을 원고 2, 원고 3 명으로 그 주식 10,000주씩을 인수하는 방법으로 설립하고, 2008. 9. 1. OO개발에 이 사건 건물 전체를 보증금 59억 2,000만 원, 임대료 월 5,000만 원에 임대하였다.

(2) OO개발은 2008. 9. 1. 기존 임차인들에게 이 사건 건물의 지하층, 1층 내지 3층, 옥상층을 종전과 동일한 조건으로 전대하는 한편, 그 무렵부터 나머지인 4, 5층에서 모텔을 운영하다가 2009. 10.경 이를 원고 2에게 전대하였다.

(3) 원고 1은 2012. 5. 3. 원고 2 명의의 OO개발 주식 10,000주를 원고 4 내지 7에게 일부씩 양도하는 형식으로 그 명의를 변경하였다.

(4) 피고 반포세무서장, 서초세무서장은 2008년경부터 2012년경까지 이 사건 건물에 관한 임대용역의 시가가 OO개발이 받은 전대로 상당액이라는 전제하에(다만, OO개발이 모텔을 운영한 기간의 4, 5층에 관한 임대용역의 시가는 원고 1이 종전에 받은 월 1,150만 원이라고 전제하였다), 원고 1이 특수관계인인 OO개발에 시가보다 낮은 가격으로 이 사건 건물에 관한 임대용역을 제공하였다고 보고, 그 차액을 원고 1의 임대용역의 공급가액과 소득에 합산하여, 원고 1에게 2008년 2기부터 2012년 2기까지의 각 부가가치세와 2008년부터 2012년까지의 각 종합소득세를 부과하였다.

(5) 피고 성동세무서장, 강남세무서장, 반포세무서장, 용산세무서장은 원고 1이 조세를 회피할 목적으로 OO개발 주식을 2008. 8. 28. 원고 2, 원고 3에게, 2012. 5. 3. 원고 4, 원고 5, 원고 6, 원고 7에게 순차로 명의신탁하였다고 보고, 구「상속세 및 증여세법」(2013. 5. 28. 법률 제11845호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 상속세법'이라 한다) 제60조 제3항, 제63조 제1항 제1호 (다)목, 구「상속세 및 증여세법 시행령」(2014. 2. 21. 대통령령 제25195호로 개정되기

전의 것, 이하 ‘구 상증세법 시행령’이라 한다) 제54조 제1항, 제56조 제1항 제1호에 따라 OO개발 주식의 1주당 가액을 최근 3년간 순손익액의 가중평균액을 기초로 평가한 순손익가치와 순자산가치를 3과 2의 비율로 가중평균한 방법으로 산정하여, 각각 원고 2 내지 7에게 증여세(부당무신고가산세 포함)를 부과하였다.

[쟁점]

(1) 거주자인 사업자가 특수관계인에게 부당하게 낮은 대가를 받고 부동산을 임대한 경우 소득세법상 부당행위계산 부인의 기준이 되고 부가가치세법상 과세표준이 되는 부동산임대용역의 시가의 의미 / (2) 명의신탁 증여의제에서 부당무신고가산세의 요건인 ‘사기나 그 밖의 부정한 행위’ 또는 ‘부정행위’에 해당하는지에 대한 판단기준

[판결의 요지]

가. 원고 1에 대한 부가가치세 및 종합소득세 부과처분에 관하여

(1) 소득세법 제41조 제1항, 소득세법 시행령 제98조 제2항 제2호, 구 부가가치세법(2013. 6. 7. 법률 제11873호로 전부 개정되기 전의 것) 제13조 제1항 제4호, 구 부가가치세법 시행령(2013. 6. 28. 대통령령 제24638호로 전부 개정되기 전의 것) 제50조 제1항, 제52조 제1항 등에 따르면, 거주자인 사업자가 특수관계인에게 부당하게 낮은 대가를 받고 부동산을 임대한 경우 소득세법상 부당행위계산 부인의 기준이 되고 부가가치세법상 과세표준이 되는 부동산임대용역의 시가는 거주자인 사업자가 특수관계인 외의 자와 해당 거래와 유사한 상황에서 계속적으로 거래한 가격 또는 제3자 간에 일반적으로 거래된 가격에 의하여야 하고, 그와 같은 가격이 없거나 시가가 불분명한 경우에는 「부동산가격공시 및 감정평가에 관한 법률」에 따른 감정평가법인이 감정한 가액 등 법령이 정한 방법으로 계산한 금액에 의하여야 한다.

(2) 기록에 의하면, 원고 1은 OO개발과 이 사건 건물에 관한 임대차계약을 체결하면서 종전과 달리 임차인인 OO개발이 이 사건 건물의 시설보수·유지업무를 담당하고, 이 사건 건물에 관한 세금과 공과금 등을 부담하며, 세입자와의 분쟁을 해결하고 그에 따른 모든 책임을 지기로 약정한 사실을 알 수 있다. 이처럼 원고 1이 OO개발과 약정한 임대료는 원고 1 대신 OO개발이 부담하기로 한 각종 비용과 책임 등이 고려된 것으로 보인다. 그렇다면, OO개발이 부담하게 된 이러한 비용과 책임 등에 대한 고려 없이 OO개발이 전대료로 원고 1이 종전에 받은 임대료와 같은 금액을 받았다는 사정만으로 그 전대료 상당액이 바로 원고 1이 OO개발에 제공한 이 사건 건물에 관한 임대용역의 시가라고 단정할 수 없다.

(3) 그런데도 원심은 그 판시와 같은 이유만으로 원고 1이 OO개발에 제공한 이 사건 건물에 관한 임대용역의 시가를 OO개발이 받은 전대료 상당액으로 보고, 원고 1에 대한 각 부가가치세 및 종합소득세 부과처분이 적법하다고 판단하였다. 이러한 원심의 판단에는 부동산 저가임대에 따른 부당행위계산 부인에서 임대료 시가 등에 관한 법리를 오해함으로써 판결에 영향을 미친 잘못이 있다.

나. 원고 2 내지 7에 대한 각 증여세 부당무신고가산세 부과처분에 관하여

(1) 구 국세기본법(2013. 6. 7. 법률 제11873호로 개정되기 전의 것) 제47조의2 제2항은 납세의무자가 ‘부정행위’로 법정신고기한까지 세법에 따른 국세의 과세표준 신고를 하지 아니한

경우에는 산출세액 등의 100분의 40에 상당하는 금액을 가산세로 하도록 규정하고 있다(2011. 12. 31. 법률 제11124호로 개정되기 전의 구 국세기본법 제47조의2 제2항도 같은 취지이다. 이하 위 각 국세기본법을 구분하지 않고 '구 국세기본법'이라 통칭한다). 구 국세기본법 제47조의2 제2항 등에 규정된 '사기나 그 밖의 부정한 행위' 또는 '부정행위'란 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 위계 기타 부정한 적극적인 행위를 말하고, 적극적 은닉 의도가 나타나는 사정이 덧붙여지지 않은 채 단순히 세법상의 신고를 하지 않거나 허위의 신고를 함에 그치는 것은 여기에 해당하지 않는다(대법원 2017. 4. 13. 선고 2015두44158 판결 참조). 또한 명의신탁재산 증여의제의 경우 명의신탁자가 명의수탁자에게 주식을 명의신탁하면서 주식의 매매 등이 있었던 것과 같은 외관을 형성하여 그 형식에 따른 계약서나 계좌거래내역 등을 토대로 과세관청에 신고하는 것은 주식의 명의신탁에 통상 뒤따르는 부수행위에 불과하다고 볼 수 있다(대법원 2018. 12. 13. 선고 2018두36004 판결 참조). 따라서 이와 같은 경우에는 명의신탁의 결과 명의수탁자가 부담할 증여세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 정도에 이르렀다는 등의 특별한 사정이 없는 한, 증여세 부당무신고가산세의 요건인 '사기나 그 밖의 부정한 행위' 또는 '부정행위'에 해당한다고 볼 수 없다.

(2) 원심판결 이유와 기록에 의하여 알 수 있는 바와 같이 ① 원고 1이 OO개발 주식을 원고 2 내지 7에게 명의신탁하면서 '원고 2, 원고 3이 자신들의 자금으로 출자금을 납입하고, 원고 4 내지 7 역시 자신들의 자금으로 주식양수대금을 지급한' 외관을 형성한 것은 주식의 명의신탁에 통상 뒤따르는 부수행위로 평가할 수 있는 점, ② 명의신탁의 결과로 증여세를 부담할 따름인 원고 2 내지 7이 이를 포탈할 목적으로 부수행위 등을 동반하여 과세요건사실인 명의신탁과 같은 부정한 적극적인 행위를 하였다고 보기도 어려운 점, ③ 그 밖에 위 원고들이 위 명의신탁과 관련하여 증여세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적인 행위를 하였다는 사정은 보이지 않는 점 등을 앞서 본 법리에 비추어 보면, 원고 2 내지 7이 OO개발 주식의 명의신탁과 관련하여 '사기나 그 밖의 부정한 행위' 또는 '부정행위'를 하였다고 보기 어려우므로, 위 원고들에 대한 각 증여세 부과처분 중 부당무신고가산세 부분은 위법하다.¹⁾

(3) 그런데도 원심은 그 판시와 같은 이유만으로 명의신탁 당시의 위와 같은 자금거래가 구 국세기본법 제47조의2 제2항 등이 정한 부정행위에 해당한다고 보아 원고 2 내지 7에 대한 각 증여세 부과처분 중 부당무신고가산세 부분이 적법하다고 판단하였다. 이러한 원심의 판단에는 구 국세기본법 제47조의2 제2항 등이 정한 '사기나 그 밖의 부정한 행위' 또는 '부정행위'에 관한 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 잘못이 있다.

☞ 원고 1이 종전에 자신이 직접 임대하였던 이 사건 건물을 자신이 받은 임대료보다 낮은 금액으로 정해진 임대료로 특수관계인인 OO개발에 임대하였고, OO개발은 원고 1이 받은 임대료와 동일한 조건으로 이 사건 건물을 전대한 사안에서, OO개발이 원고 1 대신 부담하기로 한 각종 비용과 책임 등을 고려하여 원고 1과 OO개발이 임대료를 약정한 사정에 비추어 볼 때, OO개발이 부담하게 된 이러한 비용과 책임 등에 대한 고려 없이 OO개발이 전대료로 원고 1이 종전에 받은 임대료와 같은 금액을 받았다는 사정만으로 그 전대료 상당액이 바로 원고 1이 OO개발에 제공한 이 사건 건물에 관한 임대용역의 시가라고 단정할 수 없다

1) 주식을 명의신탁한 경우 명의신탁 증여의제에 따른 증여세 과세에 있어서는 명의신탁 행위 자체를 부정행위로 보아 부당무신고가산세를 부과할 수 없다.

는 이유로, 원고 1이 ○○개발에 제공한 이 사건 건물에 관한 임대용역의 시가를 ○○개발이 받은 전대로 상당액으로 본 원심판결을 파기함

☞ 또한, 원고 1이 ○○개발 주식을 원고 2 내지 7에게 명의신탁하면서 ‘원고 2, 3이 자신들의 자금으로 출자금을 납입하고, 원고 4 내지 7 역시 자신들의 자금으로 주식양수대금을 지급한’ 외관을 형성한 것은 주식의 명의신탁에 통상 뒤따르는 부수행위로 평가할 수 있다는 등의 이유로, 명의신탁 당시의 위와 같은 자금거래가 구 국세기본법 제47조의2 제2항 등이 정한 부정행위에 해당한다고 본 원심판결을 파기한 사례

■ 대법원 2020두39655 , 2021.7.29..

[판결의 요지]

(1) 법규명령이 법률의 위임 범위를 벗어났지는 직접적인 위임 법률조항의 형식과 내용뿐만 아니라 법률의 전반적인 체계와 목적 등도 아울러 고려하여 법률의 위임 범위나 한계를 객관적으로 확정된 다음 법규명령의 내용과 비교해서 판단해야 한다. 법규명령의 내용이 위와 같이 확정된 법률의 위임 범위 내에 있다고 인정되거나 법률이 예정하고 있는 바를 구체적으로 명확하게 한 것으로 인정되면 법규명령은 무효로 되지 않는다(대법원 2020. 6. 18. 선고 2016두43411 전원합의체 판결 등 참조). 나아가 어느 시행령 규정이 모법의 위임 범위를 벗어난 것인지를 판단할 때 중요한 기준 중 하나는 예측가능성이다. 이는 해당 시행령의 내용이 이미 모법에서 구체적으로 위임되어 있는 사항을 규정한 것으로서 누구라도 모법 자체로부터 위임된 내용의 대강을 예측할 수 있는 범위에 속한다는 것을 뜻한다. 이러한 예측가능성의 유무는 해당 조항 하나만을 가지고 판단할 것은 아니고 법률의 입법 취지 등을 고려하여 관련 법조항 전체를 유기적·체계적으로 종합하여 판단하여야 한다(대법원 2008. 11. 27. 선고 2006두19570 판결 등 참조).

(2) 구 법인세법(2018. 12. 24. 법률 제16008호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제15조는 제1항에서 “익금은 자본 또는 출자의 납입 및 이 법에서 규정하는 것은 제외하고 해당 법인의 순자산을 증가시키는 거래로 인하여 발생하는 수익의 금액으로 한다.”라고 정하고, 제2항에서 ‘제52조 제1항에 따른 특수관계인인 개인으로부터 유가증권을 같은 조 제2항에 따른 시가보다 낮은 가액으로 매입하는 경우 시가와 그 매입가액의 차액에 상당하는 금액’(제1호), ‘제57조 제4항에 따른 외국법인세액(세액공제된 경우만 해당한다)에 상당하는 금액’(제2호), ‘조세특례제한법 제100조의18 제1항에 따라 배분받은 소득금액’(제3호)을 익금으로 보도록 정하며, 제3항에서 “제1항에 따른 수익의 범위와 구분 등에 관하여 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.”라고 정하고 있다. 이 사건 시행령 조항은 위와 같은 법률 규정의 위임에 따라 구 법인세법 제15조 제1항의 규정에 따른 수익의 하나로 ‘제87조 제1항의 특수관계가 소멸되는 날까지 회수하지 아니한 법 제28조 제1항 제4호 (나)목에 따른 가지급금(특수관계인에게 해당 법인의 업무와 관련 없이 지급한 가지급금 등으로서 대통령령으로 정하는 것을 말한다. 이하 ‘업무무관 가지급금’이라 한다) 및 그 이자’를 들면서, 다만 채권.채무에 대한 정산으로 회수가 불가능한 경우 등 기획재정부령으로 정하는 정당한 사유가 있는 경우는 제외하고 있다.

한편 구 법인세법 제67조는 “제60조에 따라 각 사업연도의 소득에 대한 법인세의 과세표준을 신고하거나 제66조 또는 제69조에 따라 법인세의 과세표준을 결정 또는 경정할 때 익금에 산입한 금액은 그 귀속자 등에게 상여·배당·기타사외유출·사내유보 등 대통령령으로 정하

는 바에 따라 처분한다.”라고 정하고 있다. 다. 이러한 규정의 체계와 내용을 위에서 본 법리에 비추어 살펴보면, 이 사건 시행령 조항이 구 법인세법 제15조 제3항의 위임 범위를 벗어남으로써 조세법률주의에 위배된다고 평가하기는 어렵다. 그 이유는 다음과 같다.

1) 구 법인세법 제15조 제3항이 대통령령으로 정할 것을 위임한 사항에는 제1항이 정한 익금뿐만 아니라 ‘소득처분을 위한 조세정책상 이유 등으로 익금으로 보는 것’도 포함된다고 봄이 타당하다.

구 법인세법은 제2장 제1절에서 내국법인의 각 사업연도 법인세 과세표준과 그 계산에 관하여 정하고 있는데, 제1관(통칙)은 제13조에서 과세표준을, 제14조에서 과세표준을 이루는 요소로서 각 사업연도의 소득을 정하고 있고, 제2관(익금의 계산)은 제15조에서 익금의 범위를, 제16조부터 제18조의3까지에서 원래 ‘해당 법인의 순자산 증가시키는 거래로 인하여 발생하는 수익의 금액’으로서의 성질을 가졌지만 조세정책상 이유 등으로 제15조 제1항에 따라 익금에서 제외하는 것을 구체적으로 정하고 있다. 구 법인세법 제15조 제2항이 익금으로 보도록 정한 것 가운데 제1호와 제3호는 원래 ‘해당 법인의 순자산 증가시키는 거래로 인하여 발생하는 수익의 금액’에 해당하나 위 조항에 따라 그 귀속시기를 해당 각호의 사유가 발생한 시점으로 보게 되는 것으로서, 제1항에서 정한 익금과 명백히 구분되지 않는다. 구 법인세법 제15조 제2항이 제1항에서 정한 익금이 아닌데도 익금으로 보는 것을 위 조항에서 정한 것으로 한정하려는 취지라고 볼 근거도 없다. 나아가 익금의 범위를 어떻게 정할 것인가는 금융시장이나 실물경제의 상황 등 국가의 경제사정이나 기업정책 등 여러 가지 상황 변화에 따라 달라질 수 있으므로 그 범위를 국회에서 제정한 법률로 모두 규율하는 것은 불가능하거나 부적당하다. 이러한 구 법인세법의 규정 체계와 내용, 익금의 범위를 행정입법에 위임할 필요성 등을 고려하면, 구 법인세법 제15조는 법인세의 과세표준을 이루는 각 사업연도의 소득 산정에 기초가 되는 익금의 범위를 포괄적으로 정한 일반규정이고, 제3항은 이를 구체화하기 위해서 제1항이 정한 익금은 물론이고 조세정책상 이유로 익금으로 보는 것까지 탄력적으로 대통령령에서 정하려는 취지로 이해할 수 있다.

법인세법은 1998. 12. 28. 법률 제5581호로 전부개정되기 전에는 제9조 제2항에서 “익금이라 함은 자본 또는 출자의 납입 및 이 법에서 규정하는 것을 제외하고 그 법인의 순자산을 증가시키는 거래로 인하여 발생하는 수익의 금액을 말한다.”라고 정하였을 뿐 익금의 범위 등에 관한 위임 규정을 두지 않았다가 위 개정으로 비로소 제15조 제3항에 별도의 위임 규정을 두었다. 법인세법이 이른바 순자산증가설에 따른 포괄적 소득 개념을 채택하고 있는데도 익금의 범위 등에 관한 별도의 위임 규정을 두게 된 것은 대통령령에서 제1항이 정한 익금뿐만 아니라 ‘소득처분을 위한 조세정책상 이유 등으로 익금으로 보는 것’까지 익금으로 정하려는 데에도 그 이유가 있다. 구 법인세법 제67조는 법인세의 과세표준을 신고하거나 결정 또는 경정할 때 익금에 산입한 금액을 그 귀속자 등에게 소득처분하도록 정하고 있다. 따라서 과세관청이 사외유출된 법인의 소득을 그 귀속자 등에게 소득처분하는 경우에는 그 전제로서 그 소득 상당액을 법인의 익금에 산입해야 한다. 그런데 그 소득이 원래 구 법인세법 제15조 제1항에서 정한 익금에 해당하지 않는 경우에는 이를 법인의 익금에 산입하는 법령상의 근거가 필요하다. 구 법인세법 제15조가 익금의 범위를 포괄적으로 정한 일반규정인 이상, 수범자는 제3항이 위임한 대통령령에 이와 같이 ‘소득처분을 위한 조세정책상 이유 등으로 익금으로 보는 것’이 규정될 수 있음을 충분히 예측할 수 있다.

2) 이 사건 시행령 조항은 구 법인세법 제15조 제3항의 위임 범위에 있다고 인정된다. 이 사건 시행령 조항은 법인이 정당한 사유 없이 특수관계가 소멸되는 날까지 업무무관 가치급금이

나 그 이자를 회수하지 않은 경우 법인이 실질적으로 그 채권을 포기하거나 채무를 면제하여 그 채권 상당액이 사외유출되었다고 보고 특수관계인에 대하여 소득처분을 하기 위한 전제로서 그 채권 상당액을 법인의 익금에 산입하는 근거 규정이다.

법인이 정당한 사유 없이 특수관계가 소멸되는 날까지 회수하지 않은 업무무관 가지급금 등은 구 법인세법 제15조 제1항이 정한 익금에는 해당하지 않지만 소득처분을 위한 조세정책상 이유로 익금으로 보는 것으로서 구 법인세법 제15조 제3항의 위임 범위에 포함된다. 따라서 이 사건 시행령 조항은 구 법인세법 제15조 제3항의 위임 범위 에서 그 위임 취지를 구체적으로 명확하게 한 것으로 볼 수 있을 뿐 그 위임 범위를 벗어난 것이라고 평가하기는 어렵다.

그런데도 원심은 이 사건 시행령 조항이 구 법인세법 제15조 제3항의 위임 범위를 벗어나 무효라고 판단하였다. 원심판결에는 조세법률주의에 관한 법리를 오해하여 필요한 심리를 다 하지 않음으로써 판결에 영향을 미친 잘못이 있다. 이를 지적하는 상고이유 주장은 정당하다.

☞ 원고는 특수관계법인에게 업무와 무관하게 법인자금을 지급하였다가 특수관계가 소멸된 이후 업무무관 가지급금 채권을 타에 처분하여 손실을 입었음. 원고는 업무무관 가지급금 채권의 처분손실을 손금산입하여 달라는 취지의 경정청구를 하였으나, 피고는 이 사건 시행령 조항 등을 근거로 이를 거부하였음. 원심은 이 사건 시행령 조항이 모법인 구 법인세법 제15조 제3항의 위임범위를 벗어나 무효라고 보고 이에 근거한 피고의 경정거부처분을 위법하다고 보았음. 이에 대법원은 피고의 상고이유 주장을 받아들여 이 사건 시행령 조항이 모법인 구 법인세법 제15조 제3항의 위임범위 내에 있으므로 유효라고 보고 원심판결을 파기하였음